

**La condition de détention de 95% dans le régime de l'intégration
fiscale**

I. MODALITÉS D'APPRÉCIATION DE LA DÉTENTION DU CAPITAL DES SOCIÉTÉS MEMBRES

A) La nature des participations à prendre en compte.

1/ Les titres à ne pas prendre en compte.

2/ La loi de finances rectificative pour 2006.

B) Modalités de calcul des taux de participation

1/ Les modalités

2/ Exemple d'application

C) La notion de détention indirecte

II. LA DÉTENTION DU CAPITAL DE LA SOCIÉTÉ MÈRE

A) La détention du capital de la société mère intégrante par une société non soumise à l'IS

B) La détention indirecte du capital de la société mère par une société soumise à l'IS

C) Le franchissement du seuil

1/ Le dépassement temporaire du seuil de 95%

2/ La persistance du dépassement

III. LA DÉTENTION DU CAPITAL DES FILIALES

A) Exemples d'application

B) La filiale détenue par l'intermédiaire d'une société étrangère

C) La permanence de la détention du capital

1/ Le principe de continuité de la détention du capital au cours d'un exercice

2/ Les exceptions à la continuité de la détention

BIBLIOGRAPHIE

ANNEXE

Conformément à l'article 223 A du Code général des impôts (ci-après « CGI »), une société peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés (ci-après « IS ») dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe. Le capital de la société mère ne doit pas être détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis. Toutefois, le capital de la société mère peut être détenu indirectement à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis, par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales non soumises à cet impôt dans ces mêmes conditions.

L'article 88 de la loi de finances rectificative pour 2006¹ ouvre le régime de groupe aux entreprises d'assurance, aux mutuelles et aux instituts de prévoyance dépourvus de capital. Toutefois, ce nouveau régime ne sera pas étudié de manière complète dans le cadre de cet exposé puisqu'il ne s'agit que d'une adaptation du régime prévu à l'alinéa premier de l'article 223 A du CGI. Une synthèse de ce régime figure, néanmoins, en annexe.

L'alinéa 1 de l'article 223 A du CGI précise les modalités de détention du capital des sociétés membres du groupe intégré. Selon qu'il s'agit du capital de la société mère ou de celui des sociétés filiales, les conditions requises pour accéder au régime des groupes sont exactement inverses.

Le capital de la société mère tête de groupe ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, à 95% au moins, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 (sociétés coopératives) et 217 bis du CGI (exploitations situées dans les DOM).

Le capital des filiales doit être détenu à 95 % au moins directement ou indirectement par la société mère.

Avant d'étudier les conditions de détention du capital de la société mère (II) et des filiales (III), il convient de préciser quelles sont les modalités d'appréciation de la détention du capital des sociétés membres du groupe (I).

I. MODALITÉS D'APPRÉCIATION DE LA DÉTENTION DU CAPITAL DES SOCIÉTÉS MEMBRES

Le premier alinéa de l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III au CGI indique que pour l'application des dispositions de l'article 223 A du CGI, la détention de 95% au moins du capital d'une société s'entend de la détention en pleine propriété de 95% au moins de droits à dividendes et 95% au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société.

Il est donc nécessaire de déterminer la nature des participations à prendre en compte (A) puis de préciser les modalités du calcul des taux de participations (B). Enfin, l'alinéa 2 de l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III explicite la notion de détention indirecte (C).

A) La nature des participations à prendre en compte.

Les titres pris en considération sont ceux dont la pleine propriété appartient à la société intéressée.

Les titres achetés à réméré² peuvent être comptés parmi ceux dont l'associé a la propriété. En effet, tant que le cédant n'a pas exercé la faculté de rachat, l'acquéreur demeure propriétaire du bien cédé et sa propriété est définitivement établie lors de l'expiration du délai.

¹ Loi 2006-1771 du 30 décembre 2006.

² L'achat de titres à réméré autorise le vendeur à reprendre la chose vendue moyennant la restitution du prix et le remboursement des frais, dans un délai qui ne peut excéder cinq ans.

Toutefois, un certain nombre de titres ne doivent pas être pris en compte (1). De plus, la loi de finances rectificative pour 2006³ a exclu d'autres titres du calcul du taux de participation (2).

1/ Les titres à ne pas prendre en compte.

Il s'agit des titres détenus soit en nue-propriété, soit en usufruit.

Les actions détenues par la société émettrice elle-même sont privées du droit de vote comme du droit aux dividendes par les articles L.225-111 et L.225-210 du Code de commerce. Elles ne sauraient, de ce fait, être retenues pour le calcul du pourcentage de 95%, qui se calcule en fonction des droits de vote et des droits à dividendes, et non pas en fonction du nombre d'actions composant le capital.

Les titres donnant un accès différé au capital ne sont pas retenus pour le calcul du pourcentage de détention du capital. Il s'agit des bons de souscription⁴ qui n'ont pas été exercés, des obligations convertibles en actions⁵ qui n'ont pas été converties, des obligations remboursables en action⁶, avant l'échéance de leur remboursement.

2/ La loi de finances rectificative pour 2006.

Afin de favoriser l'actionnariat salarié des sociétés membres d'un groupe intégré, la loi de finances rectificative pour 2006 a modifié les conditions de détermination du pourcentage de détention du capital de ces sociétés pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

Ainsi, pour le calcul du taux de détention, il est fait abstraction des titres attribués dans le cadre d'option de souscription ou d'achat d'action⁷ (articles L.225-177 à L.225-184 du Code de commerce), d'une attribution gratuite d'action⁸ (L.225-197-1 à L.225-197-5 du Code de commerce) ou dans le cadre d'une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne entreprise⁹ (L.443-5 du Code de travail).

Sont visés les émissions de titres, mais également les rachats d'actions existantes lorsque celles-ci sont attribuées aux salariés non mandataires. La liste étant limitative, elle ne s'applique donc pas, notamment, aux bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise.

En ce qui concerne les options de souscription ou d'achat d'action, appelées usuellement stock-options, les actions attribuées aux mandataires sociaux doivent en revanche être prises en compte pour le calcul du seuil de 95%.

³ Précitée

⁴ Les bons peuvent être attachés à une obligation ou une action ou à aucun de ces titres. Ils correspondent au droit de souscrire à une augmentation de capital, qui sera le plus souvent réservée aux titulaires de bons de souscription d'actions.

⁵ Le souscripteur a le choix entre conserver son obligation ou la convertir en action. Le taux d'intérêt de l'obligation est plus faible que pour une obligation non convertible. La conversion entraîne la disparition de l'obligation et la souscription de l'action nouvelle résulte d'une augmentation de capital social.

⁶ La société émettrice a le choix de rembourser ou non l'obligation en action.

⁷ En ce qui concerne les options de souscription ou d'achat d'actions, on rappelle que dans le cas où la société attributrice est une société cotée, les bénéficiaires peuvent être ses salariés, ceux d'une filiale, d'une société mère ou encore d'une société sœur. Dans le cas où elle n'est pas cotée, la société ne peut attribuer ces options qu'à ses salariés ou à ceux d'une de ses filiales.

⁸ Le dispositif d'attribution gratuite d'actions visé aux articles L.225-197-1 à L.225-197-5 du Code de commerce prévoit qu'une société par actions, cotée ou non, peut attribuer gratuitement ses actions (existantes ou à émettre) à ses salariés, aux salariés d'une filiale, et, si elle est cotée, aux salariés d'une société mère ou d'une société sœur, définies de la même façon que précédemment. Les **bénéficiaires** des actions peuvent également être le président du conseil d'administration, le directeur général, les directeurs généraux délégués, les membres du directoire ou le gérant de la société attributrice. Si elle est cotée, la société peut également attribuer des actions aux mêmes dirigeants d'une filiale, d'une société mère ou d'une société sœur.

⁹ En application de ce dispositif, une société, cotée ou non, a la possibilité d'augmenter son capital au profit des seuls adhérents au plan d'épargne d'entreprise. Les souscripteurs peuvent être des salariés de la société, d'anciens salariés retraités et également, dans les entreprises employant entre un et cent salariés, des dirigeants sociaux (président, directeurs généraux, membres du directoire ou gérants).

Les actions attribuées gratuitement aux dirigeants ne sont exclues du calcul du pourcentage de 95% que s'il s'agit d'actions nouvellement émises. Lorsque la société les a préalablement rachetées, les actions attribuées aux mandataires sociaux sont en revanche retenues pour l'appréciation du seuil de 95%.

Ne sont pas non plus retenues pour le calcul du pourcentage de détention de son capital les titres attribués par une société à ses salariés dans le cadre d'une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un PEE. Sont également exclus du calcul de détention du capital les titres rachetés par la société puis cédés aux adhérents du PEE. Toutefois, les actions rachetées pour être cédées aux mandataires sociaux restent prises en compte pour le calcul du seuil de 95%.

Enfin, il faut noter que les titres attribués aux salariés sont exclus du calcul du pourcentage de détention que dans la limite de 10% du capital de la société. Au-delà de cette limite, les titres concernés doivent être retenus pour apprécier le seuil de 95%. Ils sont alors présents au dénominateur du rapport permettant le calcul du pourcentage de détention.

B) Modalités de calcul des taux de participation

Après avoir précisé les modalités de calcul (1), un exemple sera étudié (2).

1/ Les modalités

L'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III au CGI dispose que pour l'application des dispositions de l'article 223 A du CGI, la détention de 95% au moins du capital d'une société s'entend de la détention en pleine propriété de 95% au moins des droits à dividendes et de 95% au moins des droits de vote, attachés aux titres émis par cette société.

Toutefois, le droit à dividendes comme le droit de vote, simple attributs de l'action, de la part sociale ou du certificat de droit de vote, ne sauraient être objets de propriété, d'usufruit ou de nue-propriété : c'est sur l'action elle-même, la part sociale ou le certificat de droit de vote que peuvent porter ces droits.

La quotité de 95 % doit être appréciée par rapport à la masse des droits de vote dans les assemblées et des droits à dividendes. Il convient donc de se référer :

- au pourcentage de droits de vote détenus par la société par rapport à l'ensemble des droits susceptibles d'être représentés ;
- au pourcentage de droits détenus par la société dans l'ensemble des droits à dividendes sans tenir compte des sommes effectivement distribuées au cours de l'exercice.

Ainsi, pour la détermination de ce pourcentage, sont notamment pris en considération les droits de vote attachés :

- aux actions ordinaires,
- aux actions à droit de vote multiples ou privilégiées,
- aux certificats de droit de vote.

Pour la détermination du pourcentage de droits à dividendes, sont également à prendre en compte :

- les actions à dividende prioritaire sans droit de vote,
- les certificats d'investissement¹⁰.

¹⁰ Actions ordinaire sans droit de vote.

2/ Exemple d'application

Soit, un groupe constitué entre la société mère M et sa filiale F dont le capital est composé de la manière suivante :

- actions ordinaires (AO)	600
- actions à vote double (AVD)	300
- actions à dividende prioritaire sans droit de vote (ADP)	50
- certificats d'investissements (CI)	50
- certificats de droits de vote (CDV)	50

La société mère détient l'ensemble des titres composant le capital de la société F à l'exception des certificats d'investissement et des certificats de droits de vote qui sont détenus par des tiers.

Le pourcentage des droits de vote détenus par M est déterminé en tenant compte du nombre total des droits de vote que représentent les titres composant le capital de la filiale.

$$\frac{AO (600) + AVD (300 \times 2)}{AO (600) + AVD (300 \times 2) + CDV (50)} = \frac{1\ 200}{1\ 250}$$

Soit un pourcentage de 96%.

Le pourcentage de droits à dividendes détenus par M est déterminé en tenant compte du nombre total de droits de cette nature composant le capital de la filiale.

$$\frac{AO (600) + AVD (300) + ADP (50)}{AO (600) + AVD (300) + ADP (50) + CI (50)} = \frac{950}{1\ 000}$$

Soit un pourcentage de 95 %.

La société mère M remplit donc la condition de détention de 95 % au moins du capital de la société filiale, prévue à l'article 223 A du CGI.

C) La notion de détention indirecte

Aux termes du second alinéa de l'article 46 quater-0 quater ZF de l'annexe III au CGI, les droits détenus indirectement s'entendent des droits détenus par l'intermédiaire d'une chaîne de participations. Le pourcentage de ces droits est apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs. Toutefois, pour cette appréciation, la société qui détient 95% au moins du capital d'une autre société est considérée comme détenant ce capital en totalité.

Dès lors que la détention indirecte du capital d'une société est définie par référence aux droits détenus par l'intermédiaire d'une chaîne de participations, c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés, il n'y a pas lieu de retenir les participations indirectes au travers des droits détenus en propre par les actionnaires personnes physiques dans le capital de la société intéressée.

II. LA DÉTENTION DU CAPITAL DE LA SOCIÉTÉ MÈRE

L'article 223 A du CGI exigeait initialement que le capital d'une société mère intégrante ne soit pas détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

Un premier aménagement introduit par la loi 99-1173 du 30 décembre 1999 a permis l'acquisition du statut de mère intégrante par toute société dont le capital n'est pas détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun (ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis du CGI).

Cette modification applicable pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 1999 autorise la constitution d'un groupe par une société détenue (à 95 % au moins) par une autre société qui est passible de l'impôt sur les sociétés sans y être expressément soumise, c'est-à-dire par une entreprise exonérée de cet impôt ou soumise à un régime particulier.

En dernier lieu, la loi 2001-1275 du 30 décembre 2001, applicable aux exercices clos depuis le 31 décembre 2001, a autorisé à se constituer mère d'un groupe fiscal la société dont 95 % au moins du capital est détenu de façon indirecte par une société soumise à l'IS par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés non soumises à cet impôt.

Ainsi, la société mère peut dépendre :

- de plusieurs sociétés françaises soumises à l'IS à condition qu'aucune n'atteigne le seuil de 95%.
- A plus de 95% d'une société française non soumise à l'IS (A).
- De manière indirecte, d'une société soumise à l'IS (B).

Il faudra, enfin, étudier les conséquences du franchissement du seuil de détention (C).

A) La détention du capital de la société mère intégrante par une société non soumise à l'IS

L'article 223 A du CGI autorise donc, même en cas de détention à 95 % au moins, la constitution d'un groupe par une société remplissant les conditions d'imposition à l'impôt sur les sociétés dès lors que sa mère directe n'est pas soumise à l'impôt dans les conditions prévues pour appartenir à un groupe fiscal. La circonstance que la mère directe d'une société soit **passible de l'IS sans y être soumise** n'est donc plus un obstacle à la constitution d'un groupe fiscal.

Les sociétés détenues par des sociétés anonymes de crédit immobilier (Saci) exonérées d'IS en application de l'article 207, 1-4° ter du CGI peuvent ainsi se constituer mères d'un groupe fiscal sous réserve du respect des autres conditions d'accès au régime.

Une société coopérative exonérée d'IS¹¹, peut également détenir plus de 95% du capital d'une société sans empêcher cette dernière d'être la société mère intégrante du groupe. La société mère intégrante peut également être détenue par une société de personnes n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'IS

Rien ne s'oppose à ce que la société mère soit la filiale à 95% au moins d'une société étrangère puisque celle-ci n'est pas assujettie à l'impôt français sur les sociétés.

Jusqu'à la loi de finances pour 2002, la société non soumise à l'IS ne devait pas être détenue à plus de 95% par une société soumise à l'IS.

¹¹ Par l'article 207 du CGI.

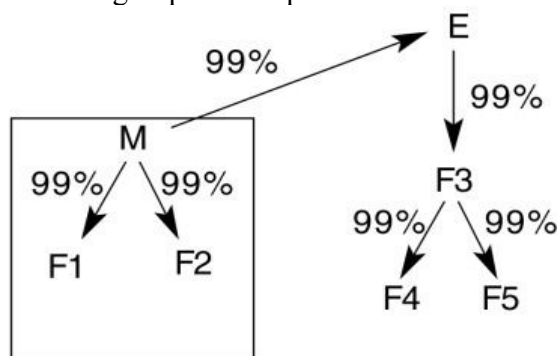
B) La détention indirecte du capital de la société mère par une société soumise à l'impôt sur les sociétés

L'article 223A du CGI autorise la constitution d'un groupe fiscal par une société soumise à l'IS dont le capital est détenu indirectement à 95 % au moins par une autre société également soumise à l'IS par le biais d'une ou plusieurs sociétés qui n'y sont pas soumises (société exonérée d'IS, société étrangère ou encore société relevant du régime des sociétés de personnes) et qui détiennent elles-mêmes une participation au moins égale à 95 % dans le capital de la mère intégrante. L'administration admet que cette disposition s'applique dans toutes les situations où la société interposée non soumise à l'IS détient une participation supérieure à 5 % du capital de la société mère.

Il faut préciser que la détention par l'intermédiaire d'une société étrangère non soumise à l'IS suppose qu'elle ne dispose pas d'un établissement stable en France soumis à cet impôt, à l'actif duquel seraient inscrits les titres de la société mère.

Exemples :

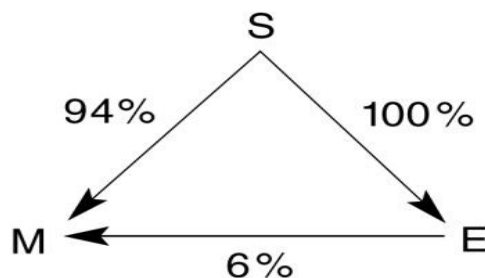
Soit la société F3, détenant directement 99 % du capital des sociétés F4 et F5, dont le capital est détenu indirectement à 99 % par M par l'intermédiaire de E, société étrangère non soumise à l'impôt sur les sociétés en France. M est à la tête du groupe formé par elle-même et ses filiales F1 et F2.



F3 peut constituer un groupe fiscal avec ses filiales F4 et F5.

En revanche, l'article 223 A ne permet pas à la société soumise à l'IS dont le capital est indirectement détenu à 95 % au moins par une personne morale soumise à cet impôt par l'intermédiaire d'une société qui n'y est pas soumise de rejoindre le groupe formé par la société qui la contrôle. Ainsi, dans l'exemple retenu, F3 et ses filiales F4 et F5 ne pourront pas intégrer le groupe formé par M et ses filiales F1 et F2.

Soit la société S soumise à l'IS dans les conditions de droit commun qui détient 94 % d'une société M également soumise à l'IS dans les mêmes conditions, et 100 % d'une société étrangère E. La société E détient 6 % du capital de M.



M peut se constituer société tête d'un groupe fiscal.

C) Le franchissement du seuil

Il est en principe mis fin à l'existence du groupe lorsque les conditions liées à la détention du capital de la société mère intégrante fixées par le premier alinéa de l'article 223 A du CGI ne sont plus respectées.

Toutefois, l'article 223 L, 6-d du CGI¹² autorise sous certaines conditions :

- soit le maintien du groupe sans conséquence si la détention à 95 % au moins n'est que temporaire et si elle est justifiée (1) ;
- soit le maintien du groupe jusqu'à la clôture de l'exercice au cours duquel est intervenu l'événement si, à cette date, le taux de détention motivant la cessation du groupe est encore atteint. (2).

1/ Le dépassement temporaire du seuil de 95%

En application des dispositions de l'article 223 L, 6-d du CGI, si, au cours d'un exercice, le capital d'une société mère vient à être détenu, directement ou indirectement, à 95 % au moins, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, ce capital est réputé avoir été détenu selon les modalités prévues par l'article 223 A du CGI, si le pourcentage de 95 % n'est plus atteint à la clôture de l'exercice, à la condition que les sociétés concernées indiquent à l'administration les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales.

L'article 46 quater-0 ZD, 3 de l'annexe III au CGI, précise que les sociétés énumérées doivent indiquer de manière précise la nature, les circonstances et les justifications juridiques, économiques ou sociales de l'opération à l'origine du dépassement temporaire du seuil de détention requis pour être société mère. En règle générale, l'acquisition du capital de la société mère à 95 % au moins pourra être justifiée, notamment, par la réalisation d'une étape intercalaire dans le cadre d'une prise de contrôle par un autre groupe ou par une restructuration ayant un objectif économique (recentrage, diversification...) ou social (sauvegarde d'emplois...).

Le défaut de justifications entraîne la cessation du régime, pour le groupe dont la société mère est acquise, à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel son capital a été détenu temporairement à 95 % au moins par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés.

2/ La persistance du dépassement

En cas de persistance à la clôture de l'exercice du contrôle de la mère intégrante à 95 % au moins par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés, l'article 223 L, 6-d du CGI prévoit un dispositif analogue à celui concernant les conséquences de l'absorption de la société mère d'un groupe.

Lorsque le capital de la société mère est détenu à la clôture de l'exercice à 95 % au moins par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés, elle reste seule redevable de l'IS dû au titre de l'exercice concerné. Les conséquences de la cessation du groupe sont tirées à la clôture de l'exercice au cours duquel la prise de contrôle est intervenue, et non au premier jour de cet exercice.

Dès le premier jour de l'exercice suivant, les sociétés qui appartenaient au groupe dissous peuvent entrer dans un groupe constitué ou élargi par la société ayant pris le contrôle ou dans le groupe dont elle est membre en tant que filiale.

¹² Issu de l'article 82 de la loi 93-1352 du 30 décembre 1993.

III. LA DÉTENTION DU CAPITAL DES FILIALES

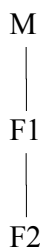
Le capital des filiales doit être détenu à 95% au moins de manière continue au cours de l'exercice par la société mère, directement ou par l'intermédiaire de sociétés du groupe, c'est-à-dire de sociétés dans lesquelles la société mère détient une participation d'au moins 95%.

Un groupe fiscal peut notamment être constitué :

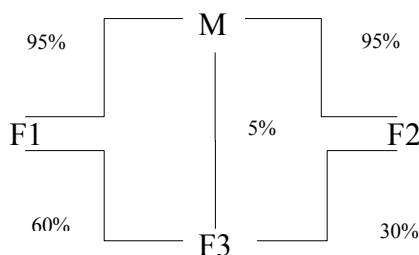
- entre la société mère et sa ou ses filiales directes à 95 % au moins ;
- entre la société mère et l'ensemble de ses filiales et sous-filiales appartenant à une chaîne ininterrompue de participations successivement détenues à 95 % au moins ;
- entre la société mère, ses filiales à 95 % et l'ensemble des sous-filiales dont 95 % au moins du capital est détenu par deux ou plusieurs desdites filiales.

Après avoir donné quelques exemples d'application de cette règle (A), il faudra apporter des précisions sur la détention de la filiale par l'intermédiaire d'une société étrangère (B) pour étudier, enfin, la condition tenant à la permanence de la détention du capital (C).

A) Exemples d'application



F2 ne peut pas faire partie du groupe constitué par M si F1 n'est pas détenue à 95 % par M ou si M n'a pas retenu F1 dans le périmètre de ce groupe.



D'un point de vue arithmétique, la participation de M dans F3 est inférieure à 95% :

- Par l'intermédiaire de F1 : $95\% \times 60\% = 57\%$.
- Par l'intermédiaire de F2 : $95\% \times 30\% = 28,50\%$.
- Directement : 5%.
- Soit une participation de $57\% + 28,50\% + 5\% = 90,50\%$

En application de l'alinéa 2 de l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III au CGI :

- Par l'intermédiaire de F1 : 60%.
- Par l'intermédiaire de F2 : 30%.
- Directement : 5%.
- Soit une participation de $60\% + 30\% + 5\% = 95\%$.

B) La filiale détenue par l'intermédiaire d'une société étrangère

Les sociétés membres du groupe devant être soumises à l'IS en France, la détention indirecte d'une filiale française ne peut être réalisée que par l'intermédiaire d'une société française soumise à l'IS ou par l'intermédiaire d'une société étrangère disposant en France d'un établissement stable. L'administration fiscale a en effet confirmé qu'une société étrangère détenant un établissement stable soumis à l'IS en France peut avoir la qualité de filiale d'un groupe fiscal. En conséquence, une société soumise à l'IS, contrôlée à 95 % au moins par une société étrangère disposant d'un établissement stable soumis à l'IS en France, peut être membre du groupe, dès lors et sous réserve que les titres de cette société figurent à l'actif du bilan fiscal de l'établissement et que celui-ci est lui-même intégré.

En revanche, en application des dispositions de l'article 223 A du CGI, une société française ne peut pas être membre d'un groupe intégré lorsque sa détention à 95 % par la société mère intégrante est réalisée par l'intermédiaire d'une société étrangère ne disposant pas d'un établissement sur le territoire français.

Exemple : Une société M française détient 95 % du capital d'une société étrangère F1 qui détient elle-même 95 % d'une société française F2.



1^{re} hypothèse : F1 ne dispose pas d'établissement stable en France.

La société F2 ne peut pas faire partie du groupe dont la société M est la mère intégrante, du fait de la rupture de la chaîne de participations.

2^e hypothèse : F1 dispose d'un établissement stable imposé à l'IS en France, au bilan fiscal duquel figurent les titres F2.

La société F2 pourra être intégrée dès lors que l'établissement stable sera lui-même intégré au groupe dont M est la mère.

La question se pose de savoir si les dispositions de l'article 223 A du CGI, en ce qu'elles interdisent de comprendre dans un groupe intégré une société française dont le capital est détenu par l'intermédiaire d'une société étrangère non établie sur le territoire français, sont compatibles avec le principe communautaire de liberté d'établissement énoncé à l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne (ci-après « Traité CE »).

Par un arrêt du 24 juin 2005, la Cour administrative d'appel de Paris a jugé que la restriction à la liberté d'établissement qui résulte des dispositions de l'article 223 A du CGI interdisant de comprendre dans un groupe intégré une société française détenue par l'intermédiaire d'une société d'un Etat membre non établie sur le territoire français, n'est pas incompatible avec le traité CE dans la mesure où elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général : en l'espèce, la Cour a retenu la nécessité d'assurer la cohérence du régime fiscal.

Le Conseil d'Etat a quant à lui jugé nécessaire de saisir la CJCE pour que cette dernière se prononce sur la compatibilité de ces dispositions avec le droit communautaire, par un arrêt du 7 juillet 2007 Société Papillon

C) La permanence de la détention du capital

En application du premier alinéa de l'article 223 A du CGI, la condition de détention (directe ou indirecte) de 95 % au moins du capital des filiales par la société mère doit être remplie de manière continue au cours de l'exercice. En principe, si la société mère cesse de détenir une filiale à plus de 95%, cette dernière cesse de faire partie du groupe intégré (1). Toutefois, il existe deux exceptions (2).

1/ Le principe de continuité de la détention du capital au cours d'un exercice

Il faut noter que cet article n'exige pas la détention continue du capital de la filiale par la même société. Ainsi, tout ou partie du capital de cette filiale peut être cédé, en cours d'exercice, à une autre société membre du groupe, dès lors qu'à aucun moment le taux de participation du groupe dans cette filiale ne s'abaisse au-dessous de 95 %.

Une filiale pour laquelle le seuil de détention de 95 % est franchi en cours d'exercice (à la suite, par exemple, d'une acquisition ou d'une souscription de titres par la société mère) ne peut ainsi, en principe, être rattachée au groupe intégré qu'au cours de l'exercice suivant.

A l'inverse, l'abaissement, même temporaire, de la participation de la société mère au capital d'une filiale intégrée au-dessous du seuil de 95 % entraîne pour cette filiale la sortie du groupe à partir du premier jour de l'exercice.

2/ Les exceptions à la continuité de la détention

Il est admis dans l'hypothèse où une filiale est cédée le premier jour de l'exercice et que cette cession entraîne sa sortie du groupe cédant, cette filiale puisse entrer dans le groupe auquel appartient la société cessionnaire dès l'exercice de la cession.

Cette solution est admise sous réserve que l'ensemble des conditions d'appartenance à un groupe prévues à l'article 223 A soient remplies et notamment le fait que les sociétés du groupe doivent ouvrir et clore leurs exercices aux mêmes dates. Ainsi, cette solution ne sera applicable que si le jour de la cession est à la fois la date d'ouverture de l'exercice de la société cédée et la date d'ouverture de l'exercice de la société cessionnaire.

Le deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI prévoit une exception au principe de détention continue du capital des filiales pour l'application du régime d'options de souscription d'actions réservées au personnel salarié de l'entreprise¹³.

En effet, la **souscription** des salariés à l'augmentation de capital résultant d'une levée d'options dans les conditions prévues à l'article L 225-183 du Code de commerce peut entraîner une baisse de pourcentage de détention de la société mère dans le capital de sa filiale au-dessous du seuil de 95 %.

Dans ce cas, le capital est réputé avoir été détenu par la société mère de manière continue au cours de l'exercice si cette société détient à nouveau 95 % du capital à la clôture de l'exercice.

Cette exception au principe de détention continue ne s'applique pas en cas d'exercice **d'options d'achat d'actions** mentionnées aux mêmes articles du Code de commerce.

¹³ Article. L 225-177 à L 225-184 du Code de commerce.

BIBLIOGRAPHIE :

Code général des impôts

Navis fiscal

Feuillet rapide Francis Lefebvre FR 56/06

La fiscalité des groupes de sociétés de Pierre Gastineau. Edition Litec 2003.

ANNEXE

Les sociétés d'assurance, les mutuelles et instituts de prévoyance

Si elles peuvent avoir la forme de sociétés de capitaux, telles que des sociétés anonymes, des sociétés par actions simplifiées ou des sociétés à responsabilité limitée, les entreprises d'assurance peuvent également être des entités sans capital, comme les sociétés d'assurance mutuelle ou les mutuelles proprement dites. Du point de vue juridique, ces structures, qui sont dotées de la personnalité morale, ont en commun leur caractère « mutualiste », qui implique qu'il n'existe pas d'associés à proprement parler, mais des membres (personnes physiques ou morales) qui versent à la mutuelle une cotisation et reçoivent en contrepartie une prestation personnelle de la mutuelle, ou de l'union mutualiste, à laquelle elles adhèrent. Les règles de fonctionnement de ces structures, impliquant des membres cotisants ou adhérents, sont très proches, juridiquement, de celles prévues pour les associations.

L'ouverture du régime d'intégration fiscale aux entreprises d'assurance ne satisfaisant pas le critère traditionnel de détention du capital est subordonnée à l'établissement de comptes combinés, en vertu des dispositions obligatoires de l'article L 345-2 du Code des assurances, de l'article L 212-7 du Code de la mutualité, ou de l'article L 931-34 du Code de la sécurité sociale.

En application du nouvel alinéa de l'article 223 A du CGI, la personne morale qui se constitue seule redevable de l'IS dû sur l'ensemble des résultats du groupe est obligatoirement l'entreprise d'assurance combinante, c'est-à-dire celle qui établit les comptes combinés.

Le groupe ainsi formé est constitué à la fois des entités membres du périmètre comptable de combinaison et des filiales que ces entités détiennent à 95 % au moins.

En ce qui concerne les entités dépourvues de capital, il s'agit des entités qui ont avec la société mère, en vertu d'un accord, soit une direction commune, soit des services communs assez étendus pour engendrer un comportement commercial, technique ou financier commun, soit des liens importants et durables en vertu de dispositions réglementaires, statutaires ou contractuelles.

Le nouveau dispositif prévoit par ailleurs que peuvent appartenir au groupe les filiales dotées d'un capital qui sont détenues à 95 % au moins, soit par l'entité combinante, soit par les entités dépourvues de capital incluses dans le périmètre d'intégration en application du lien de combinaison. Comme dans le régime actuel, la détention s'apprécie directement ou indirectement par l'intermédiaire d'autres sociétés du groupe¹⁴. Par ailleurs, les filiales éligibles peuvent être détenues conjointement par la société mère et des entités combinées membres du groupe.

Il convient de remarquer que l'article 223 A du CGI opère une distinction entre les entités dépourvues de capital, qui sont intégrées compte tenu du seul lien de combinaison, et les filiales capitalistiques, qui ne peuvent être intégrées que si leur capital est détenu à 95 % au moins. Dès lors que le deuxième alinéa nouveau de cet article ne prévoit d'appliquer le lien de combinaison qu'aux entités dépourvues de capital, une filiale qui satisferait à ce lien mais ne serait pas détenue à 95 % par la société mère ou par une entité sans capital membre du groupe ne pourrait pas être incluse dans le périmètre d'intégration.

¹⁴ Celles-ci s'entendant aussi bien des sociétés intégrées compte tenu du pourcentage de leur capital détenu par les autres entités que des entités dépourvues de capital.